



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **A., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem nám. Horova 17, Hradec Králové 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2006, č. j. 31 Ca 168/2003 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2006, č. j. 31 Ca 168/2003 - 22 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2003, č. j. 3039/120/2003-Ro.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že kasační stížnost podává z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zák. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že závěr soudu o skutečnosti, že předseda představenstva společnosti Q. P., a. s. Ing. M. P. a jednatel společnosti E., spol. s r. o. Ing. V. M., vypovídali jako osoby předzvědné, nemá zákonnou oporu. Oba ve svých výpovědích posuzovali konkrétní smlouvu, která jim byla podle názoru stěžovatele nezákonně předložena.

Posuzování konkrétní smlouvy není výsledkem předzvědné osoby, a proto měl být stěžovatel o jejich výsledcích vyrozuměn. Jestliže se tak nestalo, byl ze strany žalovaného porušen zákon v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“). V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/2001 ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 a sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002).

Stěžovatel dále konstatuje, že žalovaný byl povinen dodržet základní zásady daňového řízení, tj. pokud rozhodnutí odvolacího orgánu vychází z důkazů, které byly porýzeny až v rámci odvolacího řízení, a tedy z nového hodnocení důkazů a nových právních úvah, měl stěžovatel i v rámci odvolacího řízení právo být s novými důkazy, novým hodnocením a novými právními úvahami žalovaného seznámen, aby mohl využít svého práva doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání, tj. vznést argumenty a navrhnout nebo předložit vlastní důkazy (v této souvislosti stěžovatel odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 59 Ca 26/2003).

Stěžovatel dále vyjadřuje nesouhlas se závěrem, že soud se nemůže zabývat námitkami, na které odkázal a které jsou obsahem jiných podání. V tomto případě se jednalo o třetí podání proti rozhodnutí správního orgánu v jednom daňovém řízení. V předcházejících případech se soud nevypořádal se všemi námitkami, které stěžovatel vznášel (k tomu rozhodnutí Ústavního soudu IV. ÚS 40/03). Z těchto důvodů stěžovatel na tato podání odkázal a považoval je za součást třetího podání. Povinností krajského soudu tak bylo se s nimi vypořádat, již proto, že se jedná o řízení proti jedinému platebnímu výměru. Z hlediska těchto námitek se žalovaný ani soud nezabývali návrhy důkazů výsledky svědků Ing. O. S., J. J. a PhDr. E. K. a námitkami ohledně provedení důkazů výsledkem dalších svědků, které byly provedeny bez vyrozumění stěžovatele o jejich konání, tedy Ing. J. K., Z. R., Ing. P. N. a Ing. P. T.

Stěžovatel dále uvádí, že skutečnost uváděná žalovaným, že stěžovatel nepožadoval zopakovat výsledky z místních šetření, potvrzuje závěr, že výsledky těchto svědků byly provedeny nezákonně, a jsou proto nepoužitelné v daňovém řízení. Žalovaný tedy při dokazování použil důkazy získané nezákonným způsobem a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu mělo být zrušeno. Stěžovatel dále uvedl, že pokud se krajský soud nezabýval jeho námitkou, že byly porušeny zásady daňového řízení a porušeno jeho právo na seznámení se s novými důkazy, hodnocením důkazů a novými právními úvahami odvolacího orgánu a právo vznést proti novému právnímu názoru argumenty a navrhnout nebo předložit vlastní důkazy, došlo k porušení práva na spravedlivý proces.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že odvolací orgán se v rámci odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami, které byly předloženy během daňového řízení, a při svém rozhodnutí se řídil názorem krajského soudu vyjádřeným v rozsudcích č. j. 30 Ca 51/2001 - 42 ze dne 10. 4. 2001 a č. j. 31 Ca 12/2002 - 28 ze dne 25. 4. 2003. Žalovaný trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, a navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d), neboť stěžovatel namítá, že žalovaný porušil povinnost dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. a v rámci odvolacího řízení upřel stěžovateli právo být s novými důkazy, novým hodnocením a novými právními úvahami žalovaného seznámen, aby mohl využít svého práva doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání, tj. vznést argumenty a navrhnout nebo předložit vlastní důkazy [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dále namítá, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť soud se nezabýval námitkami, na které stěžovatel v předmětné žalobě odkázal a jež jsou obsahem jiných podání [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti stížných námitek: Na základě zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob č. j. 31969/99/243932/8494 a jejího dodatku ze dne 3. 8. 1999 byla dodatečným platebním výměrem č. 99000187, č. j. 67888/99/243912/6263, stěžovateli dodatečně stanovena daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 487 500 Kč. Důvodem pro tento postup byla podle správce daně skutečnost, že stěžovatel v rozporu s § 24 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 1997 (dále jen „ZDP“), a § 31 odst. 9 d. ř. neprokázal, že částka 1 250 000 Kč účtovaná společností C., a. s. dle smlouvy ze dne 15. 1. 1997 byla nákladem nutným k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů v časové a věcné souvislosti roku 1997. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl odvoláním, které žalovaný svým rozhodnutím č. j. 5064/120/99-Ro zamítl. Stěžovatel toto rozhodnutí napadl žalobou, které krajský soud svým rozsudkem ze dne 10. 4. 2001, č. j. 30 Ca 51/2001, zrušil; v tomto zrušovacím rozhodnutí krajský soud vyjádřil názor, že dokazování by mělo být doplněno. Konkrétně uvedl, aby žalovaný vytipoval společnost, která se obdobnou činností zabývá, a požádal ji o odborné stanovisko, které by mohlo blíže osvětlit, zda je možné shromáždit dostatečné podkladové materiály a poskytnout informace smluvního rozsahu a zaměření pouze ústní formou. Uložil rovněž vyslechnout svědka S. Žalovaný následně rozhodl rozhodnutím ze dne 4. 12. 2001, č. j. 2713/120/2001-Ro, které bylo k žalobě stěžovatele opět zrušeno krajským soudem, a to rozsudkem ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 12/2002 - 28. V tomto rozhodnutí krajský soud žalovanému vytkl, že výslech svědka S. byl proveden, aniž by bylo stěžovateli umožněno klást mu otázky, a že rozhodnutí žalobce postrádá hodnocení skutečností uváděných svědkem při dalším doplňujícím výslechu.

Žalovaný ve věci znovu rozhodl rozhodnutím ze dne 7. 10. 2003, č. j. 3039/120/2003-Ro, které stěžovatel opět napadl žalobou. V této žalobě stěžovatel žalovanému především vytýkal, že se před ukončením kontroly v širokém rozsahu prováděné žalovaným nemohl vyjádřit ke zjištěním ani k prováděným důkazům. O provádění důkazů stěžovatel ve smyslu § 16 d. ř. nebyl vyrozuměn, takže jsou právně nepoužitelné. Dále uvedl, že nelze povinnosti správce daně zhojit závěrem, že stěžovatel nepožadoval zopakovat úkony z místního šetření za jeho přítomnosti. V této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Ústavního soudu. V konkrétní rovině pak byla stěžovatelova práva zkrácena především tím, že nemohl klást otázky svědkům ze společností Q. P. a. s. a E. spol. s r. o. Stěžovatel dále namítl, že odvolací

orgán nemůže doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat vady v neomezeném rozsahu a že v daném případě bylo na místě rozhodnutí správce daně první instance zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Dále odkázal na původní žaloby na přezkoumání správního rozhodnutí ze dne 25. 4. 2000 a ze dne 29. 1. 2002 a uvedl, že už v těchto žalobách namítal i další nezákonné postupy žalovaného a správce daně, ale tyto další důvody však soudem nebyly řešeny ani v řízení před ním, ani v rozhodnutí. Z tohoto důvodu opětovně žalobce tyto důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí podává. Konstatoval, že žalovaný a správce daně hodnotili pouze některé důkazy a zjištění bez toho, aby se vyjádřil, proč některé žalobcem navrhované důkazy nehodnotil. Ze závěrů správce daně jednoznačně vyplývá nezáměr zjistit skutečný stav věci, ale naopak prokázat stav, který byl správcem daně naznačen žalobci již v začátcích daňové kontroly, tedy prokázat a vnutit žalobci vlastní představu o řešení určité situace.

Krajský soud následně předmětnou žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění uvedl, že je nepochybné, že stěžovatel důvodům vedoucím k vyměření daně rozuměl, doplnění důkazního řízení se nedomáhal a jednoznačně vyjádřil svůj úmysl využít právo podat řádný opravný prostředek. Konstatoval, že vzhledem k rozsahu doplnění důkazního řízení v průběhu odvolacího řízení se tato námitka stěžovatele jeví jako účelová. K výsledku Ing. M. P. a Ing. V. M. uvedl, že tito vypovídali jako osoby předzvědné, a nikoliv jako svědci, a z toho důvodu na ně nedopadá ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. K žalobní námitce směřující proti postupu žalovaného v odvolacím řízení krajský soud uvedl, že v ust. § 50 odst. 6 daňového řádu ani jinde v části týkající se odvolacího řízení není, na rozdíl od jiných procesních předpisů, upravena možnost po zrušení napadeného rozhodnutí věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Proto je také v odstavci 3 tohoto ustanovení stanoveno, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Žalovaný tak postupoval, a proto podle krajského soudu nelze souhlasit s žalobním tvrzením stěžovatele, že žalovaný tímto postupem porušil zákon. Krajský soud žalobci nepřisvědčil ani v otázce, zda žalovaný při svém rozhodování odstranil zjištěné nedostatky a řídil se právním názorem krajského soudu vysloveným v rozhodnutích vydaných v této věci (sp. zn. 31 Ca 51/2001 a 31 Ca 12/2002), když uvedl, že žalovaný se vyslovenými názory krajského soudu řídil, v naznačeném směru řízení doplnil a provedené důkazy zhodnotil. Krajský soud dále uvedl, že pokud v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, které je předmětem přezkumu, stěžovatel neuvedl všechny námitky a pouze odkázal na obsah jiných podání, nemohl se jimi krajský soud v předmětném řízení zabývat (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud dále konstatoval, že neshledal ani porušení v závěru žaloby citovaných ustanovení § 2 odst. 2, § 5 odst. 1, § 8 odst. 1, § 16 odst. 1, 2 písm. e), 4 písm. c), e) a f), § 29 odst. 1, § 31 a § 50 odst. 6 d. ř. a § 24 odst. 1 ZDP.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele týkajícími se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996 sp. zn. III. ÚS 84/94, a nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti krajskému soudu konkrétně vytýká, že jeho povinností bylo vypořádat se i s námitkami, které byly obsahem předcházejících žalob proti témuž platebnímu výměru a na něž v předmětné žalobě odkázal. Stěžovatel v žalobě konkrétně uvedl: *„Žalobce současně odkazuje na původní žaloby na přezkoumání správního rozhodnutí ze dne 25. 4. 2000 a zde dne 29. 1. 2002, (...). Žalobce však už v tehdy podané žalobě namítal i další nezákonné postupy žalovaného a správce daně, ale tyto další důvody však soudem nebyly řešeny v řízení před ním a ani v rozhodnutí. Z tohoto důvodu opětovně žalobce tyto důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí podává. Žalovaný a správce daně hodnotili pouze některé důkazy a zjištění bez toho, aniž by se vyjádřil k tomu proč některé žalobcem navrhované důkazy nehodnotil. Ze závěrů správce daně jednoznačně vyplývá nezáměr zjistit skutečný stav věci, ale naopak prokázat stav, který byl správcem daně naznačen žalobci již v začátcích daňové kontroly, tedy prokázat a vnutit žalobci vlastní představu o řešení určité situace.*

Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaného pod č. 835/2006 Sb. NSS, *„ličení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá*

procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jedině tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany... Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.

V daném případě pak žalobní námitka stěžovatele, jenž v obecné rovině konstatuje, že žalovaný hodnotil pouze některé důkazy a nevyjádřil se, proč jiné důkazní prostředky nehodnotil, bez konkretizace takto opominutých důkazů nebo důkazních návrhů nesplňuje výše uvedené podmínky, a nelze ji proto považovat za řádně uplatněný žalobní bod. Za dostatečnou konkretizaci pak není možné považovat obecný odkaz na podání v jiném soudním řízení, byť by se týkalo shodného předmětu a byť se tato řízení týkala otázek spolu věcně souvisejících. Za takovou konkretizaci by bylo lze považovat toliko dostatečně určitý a jednoznačný, a tedy individualizovaný, určitý a s ničím nezaměnitelný odkaz na určitou pasáž některé z předchozích žalob; jen tak je totiž dostatečně konkrétně a nezaměnitelně vymezen obsahem žalobních bodů předmět řízení. Nelze ovšem souhlasit se závěrem krajského soudu, že se v daném případě neměl povinnost zabývat námitkami, na které stěžovatel v žalobě odkázal a které jsou obsahem jiných podání. Krajský soud totiž pominul, že s neurčitým podáním stěžovatele byl povinen naložit způsobem předvídaným v ustanovení § 37 odst. 5 věty první s. ř. s., tedy vyzvat stěžovatele k odstranění vad podání tím, že by stěžovatel své podání konkretizoval např. tím, že obsah těch částí předchozích žalob, které chtěl učinit i obsahem žaloby nové, do této nové žaloby pojme, anebo na konkrétní pasáže původních žalob dostatečně jednoznačně a nezaměnitelně odkáže. To však krajský soud neučinil a částečně neurčitou žalobu bez dalšího projednal. V tom nutno spatřovat „jinou“ vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., která již sama o sobě je nutným a dostatečným důvodem zrušení rozhodnutí krajského soudu. Rozhodnutí krajského soudu sice nelze považovat za nepřezkoumatelné, nicméně je stíženo jinou vadou, která nutně vede k jeho zrušení. Stěžovatel v této souvislosti vcelku trefně odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV ÚS 40/03, podle něhož „*postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.*“

V. b)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že způsobem, kterým žalovaný vyslechl svědky M. P. a V. M. došlo k porušení § 16 odst. 4 d. ř. [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Podle § 16 odst. 4 d. ř. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Podle § 8 odst. 5 d. ř. může být jako osoba předzvědná k výpovědi vyzván každý, kdo má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění.

Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že motivací k výsledku níže uvedených osob byla skutečnost, že plnění obchodní smlouvy ze dne 15. 1. 1997 (tedy smlouvy, ze které je odvozen sporný náklad) mělo být realizováno výhradně podáním informací v ústní podobě formou konzultací. V daném případě byli jako osoby předzvědné vyslechnuti Ing. M. P., finanční ředitel společnosti Q. P., a. s., a Ing. V. M., jednatel společnosti E. spol. s r. o. Z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 9. 2001, v rámci kterého byl vyslechnut Ing. M., vyplývá, že se jednalo skutečně o výslechy osoby předzvědné. Této osobě byla sice předložena konkrétní smlouva mezi nejmenovanými společnostmi k odbornému posouzení, ale ona pouze vypovídala o obchodních zvyklostech odvětví, ve kterém podniká, a z tohoto pohledu posuzovala předloženou smlouvu. Po otázkách, které se měly za úkol zjistit, zda se předmět činnosti podniku, v němž vyslýchaná osoba působí, kryje s předmětem plnění předložené obchodní smlouvy, byla dotázána: „*V jaké formě by byly předány výsledky činnosti podle předložené smlouvy, jaké doklady by měl obdržet zákazník, aby se mohla tato služba považovat za splněnou, kdyby byla poskytnuta Vaší společností?*“ Na tuto otázku také v obecné rovině odpověděla. Dále byla dotázána: „*Poskytují se služby (svým rozsahem, obsahem hodnotou) shodné se službami uvedenými ve smlouvě a otázce č. 2 pouze v ústní formě bez jakéhokoliv písemného podkladu?*“ Je tedy zřejmé, že předmět výsledku lze podřadit pod ust. § 8 odst. 5 d. ř., neboť se týkal povšechných znalostí poměrů v určitém oboru (finanční a ekonomické poradenství).

Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, publikovaný kde bylo judikováno, že: „*Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 odst. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslechy svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. ...*“ V daném případě pak vyslýchané osoby nebyly dotazovány na okolnosti jež se týkají jiných osob, ale byly dotazovány, jaké by bylo **jejich** chování v předloženou smlouvou předestřeném smluvním vztahu.

K porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. však došlo, a to z následujících důvodů: Oprávnění daňového subjektu zakotvené v tomto ustanovení je konkretizací jednoho z aspektů práva na spravedlivý proces (čl. 36 a násl. LZPS). Podle konstantní judikatury Ústavního soudu jsou orgány veřejné správy i v řízení podle d. ř. povinny postupovat v souladu s těmito základními zásadami (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). V textu § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. je výslovně stanoveno oprávnění daňového subjektu klást při ústním jednání a místním šetření otázky **svědkům a znalcům**. Podle názoru Nejvyššího správního soudu by však použití přísně gramatického výkladu při interpretaci tohoto ustanovení bylo přepjatým formalismem a porušením výše uvedeného práva na spravedlivý proces. Účelem tohoto ustanovení je zajistit řádné zjištění skutkového stavu (§ 31 odst. 2 d. ř.), a to především kladením doplňujících otázek, které mohou zpřesnit výslechy slyšené osoby ve vztahu k jeho předmětu. Zvláště to platí za situace, kdy výslechy provádí dožádaný správce daně na základě otázek, které v písemné formě obdržel, jenž nemá o předmětném daňovém řízení žádné bližší informace. Za určitých okolností pak využití tohoto práva může dokonce zabránit znevěrohodnění výsledku těchto osob tím, že vyváží případný jednostranný pohled správce daně na šetřený problém. Pokud tímto pohledem posoudíme rozdíl mezi výsledkem svědka nebo znalce a osoby předzvědné, dojdeme k názoru, že toto právo daňového subjektu by mělo být zachováno i v případě osoby předzvědné, neboť **její výpověď může mít pro zjištění učiněná správcem daně (a tím i pro daňový subjekt) stejné důsledky jako výslechy svědka nebo znalce**. V předmětném případě

pak osoby předzvědné vystupovaly v podstatě v postavení „quasi“-znalců, když odpovídaly na otázky obvyklých postupů v určitém oboru podnikání (ekonomické poradenství). Výklad zákona, který by za této situace upřel daňovému subjektu právo klást takto vyslýchaným osobám otázky, když v případě výsledku znalce (v jehož případě se dá předpokládat jistá zaručená míra objektivita, kterou má zajistit státní regulace postavení znalců) je mu toto právo přiznáno, by porušoval výše uvedené právo daňového subjektu na spravedlivý proces.

Je také nutné zdůraznit, že zákonodárce při **ukládání práv a povinností svědkům a osobám předzvědným (§ 8 d. ř.) mezi těmito osobami nerozlišuje** (pouze v odst. 5 osobu předzvědnou definuje). Osoba předzvědná je tak např. stejně jako svědek povinna vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, může výpověď odepřít jen ze zákonem stanovených důvodů a musí být stejně jako svědek před výsledkem poučena o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. I z tohoto pohledu by bylo nelogické a nesystematické v případě práv daňového subjektu ke stejnému předmětu (tedy výsledku těchto osob) mezi těmito osobami tak zásadním způsobem rozlišovat. V neposlední řadě pro tento výklad svědčí i ust. § 2 odst. 2 d. ř., které ukládá správci daně v daňovém řízení postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty.

Pro podporu svého tvrzení Nejvyšší správní soud odkazuje na vyjádření stejného názoru v odborné literatuře: „Podle analogie, jež je v procesním právu zásadně přípustná, zejména jde-li o ochranu práva subjektu, s nímž se řízení vede, a případně i s ohledem na již shora citované ustanovení článku 36 odst. 1 LZPS (z něhož vyplývá právo na spravedlivý „fair proces“), by se oprávnění klást otázky mělo vztahovat i na osoby předzvědné, neboť výpověď osoby předzvědné může v mnoha případech ovlivnit důkazní situaci výrazněji nežli třeba výpověď svědka.“ (Kindl. M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002, str. 127).

Lze tedy uzavřít, že daňový subjekt má ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření nejen svědkům a znalcům, ale i osobám předzvědným. Námitka stěžovatele, že došlo k porušení tohoto ustanovení, je tudíž důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelovou námitkou, že žalovaný upřel stěžovateli právo být s novými důkazy, novým hodnocením a novými právními úvahami žalovaného seznámen, aby mohl využít svého práva doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Tato stížná námitka má úzkou souvislost s výše uvedeným.

Krajský soud obsahově shodnou žalobní námitku stěžovatele označil za účelovou, a to vzhledem k rozsahu provedeního dokazování v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením nemůže souhlasit. Pokud byla dvě rozhodnutí žalovaného týkající se odvolání proti předmětnému platebnímu výměru krajským soudem zrušena, a to **právě s poukazem na nedostatky při provedeném dokazování** (ať již nedostatečnost nebo procesní pochybení) nelze než konstatovat, že rozsah provedeního dokazování v odvolacím řízení nebyl zanedbatelný. V dané situaci tak žalovaný fakticky doplňoval daňovou kontrolu a daňový subjekt by proto měl mít zachována všechna práva ve smyslu § 16 odst. 4 d. ř. (srov. k tomu např. rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 159/99, týkající se práva být přítomen výsledku svědka). Jiný postup by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 LZPS. Jak např. uvedl Ústavní soud: „Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení

lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny . Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.“ (viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 173/01). Srov. k tomu dále např. rozhodnutí II. ÚS 232/02, podle něhož „daňový subjekt vzhledem ke zmíněné zásadě "rovnosti zbraní", má právo se s těmito důkazy seznámit (a tedy nikoliv až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným dožádaným správcem daně). I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny] “. z hledem k tomu, že v předmětné věci stěžovatel neměl možnost těchto svých práv využít (a zde je nepominutelná souvislost s předcházející stížní námitkou), je zřejmé, že krajský soud měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu rozhodnutí žalovaného zrušit. I tato námitka stěžovatele je tudíž důvodná.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

VII.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud v první řadě vyzve stěžovatele ke konkretizaci žalobních bodů postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. a podle výsledků tohoto postupu pak projedná ty žalobní body, jež budou projednatelné.

Výsledkem řízení před krajským soudem nicméně nemůže být nic jiného než zrušující rozhodnutí, a to s ohledem na vadu řízení před správním orgánem spočívající v tom, že stěžovateli nebylo umožněno osobám předzvědným klást otázky a že předtím, než žalovaný ve věci rozhodl, nebyl stěžovatel seznámen s novými důkazy, novým hodnocením a novými právními úvahami žalovaného, aby mohl využít svého práva doplňovat a pozměňovat údaje v odvolání.

Jiné žalobní námitky krajský soud posoudí v tom rozsahu, v jakém výsledky správního řízení před žalovaným a správcem daně první instance, jež bylo stíženo vadou, jejich přezkum umožní.

Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu